

*На правах рукописи*

**Румянцева Елена Валентиновна**

**Техника конструирования и применения  
диспозиций статей о налоговых  
преступлениях (ст. 198-199<sup>2</sup> УК РФ)**

Специальность 12.00.08 – уголовное право и криминология;  
уголовно – исполнительное право

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук**

**Казань – 2007**

Работа выполнена на кафедре уголовного права и процесса Государственного  
образовательного учреждения высшего профессионального образования  
“Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова”

**Научный руководитель** – доктор юридических наук, профессор,  
заслуженный деятель науки РФ  
**Кругликов Лев Леонидович**

**Официальные оппоненты:** доктор юридических наук, профессор  
**Яни Павел Сергеевич**  
кандидат юридических наук, доцент  
**Скрябин Михаил Александрович**

**Ведущая организация** – **Академия управления МВД Российской  
Федерации**

Защита состоится «\_\_\_» октября 2007 года в 12<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета Д 212.081.13 по защите диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук при Казанском государственном университете им. В.И. Ульянова – Ленина по адресу: 420008, г. Казань, ул. Кремлевская, 18, юридический факультет, ауд. 324.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке им. Н.И. Лобачевского Казанского государственного университета.

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2007 года.

Ученый секретарь диссертационного совета  
кандидат юридических наук, доцент

А.Р. Каюмова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Налоговые правоотношения в Российской Федерации характеризуются низкой правовой дисциплиной. Высокая степень латентности и масштабы налоговой преступности выходят за тот критический уровень, когда угроза экономической безопасности государства становится реальностью. Продуманная государственная политика противодействия налоговой преступности складывается из нескольких составляющих, среди которых одинаково важными являются как оптимально действующий комплекс правовых норм, так и организация эффективной работы правоохранительных и судебных органов, осуществляющих применение этих норм.

С момента введения в отечественное уголовное право ответственности за нарушения налогового законодательства интерес к данной тематике не ослабевает, что подтверждается выходом в свет многочисленных монографий, и иных публикаций, посвященных теме налоговых преступлений и налоговой преступности. Несмотря на это, до настоящего времени ситуация с выявлением и пресечением налоговых преступлений остается достаточно сложной. Существующие проблемы можно условно разделить на две части: проблемы, связанные с законодательным изложением норм о налоговых преступлениях; проблемы, связанные с применением указанных норм.

Несмотря на такое разделение, между качеством изложения нормы и правильным ее применением существует тесная взаимосвязь. Правильное применение выражается в адекватном толковании норм уголовного и налогового законодательства, единообразии правоприменительных приемов при выборе нормы и установлении ее юридической силы, отсутствии пробелов и противоречий в процессе применения норм о налоговых преступлениях. Очевидно, что проблемы, связанные с применением норм о налоговых преступлениях, предполагают повышение законодательно-технического качества и Уголовного Кодекса Российской Федерации<sup>1</sup> в целом, и норм о налоговых преступлениях в частности.

В период разработки УК в условиях острой полемики вносились предложения о включении в Кодекс одних составов и исключении «отживших свой век». Ситуация с налоговыми преступлениями усугубилась еще и тем, что налоговые отношения являлись принципиально новым видом общественного явления, и их уголовно-правовая регламентация требовала от законодателя решения ряда вопросов, касающихся в первую очередь содержания содержания данных норм. В итоге вопросы законодательной техники были отодвинуты на второй план. С тех пор прошло более десяти лет, редакции статей о налоговых

---

<sup>1</sup> Далее – УК РФ или УК.

преступлениях менялись трижды. Но, несмотря на это, до настоящего времени проблему качественного законодательно-технического изложения норм нельзя назвать разрешенной. Не зря деятельность по техническому совершенствованию УК признается одним из главных направлений развития российского уголовного законодательства в первые два десятилетия текущего века<sup>2</sup>. Данный факт диктует необходимость исследования инструментов решения этой задачи – средств, приемов и правил законодательной техники.

Еще более неизученными остаются вопросы разработки универсальных технических приемов применения норм о налоговых преступлениях. Нетрудно заметить, что группа преступных деяний, предусмотренных ст. 198 - 199<sup>2</sup> УК РФ, достаточно специфична и уникальна и требует выработки специальных подходов при их квалификации.

Специфика налоговых преступлений, во-первых, заключается в высокой степени латентности данного вида деяний, которая предопределена отсутствием осязаемости ущерба. Любое применение уголовного права начинается с момента, когда субъекту правоприменительной деятельности становится известно о событии, содержащем признаки преступления. Момент и способ получения этих сведений играют важную роль для дальнейшей работы по сбору и юридической оценке доказательств. О подавляющем большинстве преступлений общеуголовной направленности становится известно в связи с фактом или угрозой наступления общественно опасных последствий. И эти последствия являются материальным выражением нарушения прав и свобод конкретных лиц, являющихся в силу процессуальных норм потерпевшими. Сообщение потерпевшего о причинении ему вреда становится отправной точкой применения права по конкретному делу и главным источником получения информации о возможно совершенном преступлении. В случае с налоговыми преступлениями, несмотря на достаточно серьезный размах уклонения, не существует того лица, которое реально бы ощутило наличие возникшего вреда. Непоступление в бюджет налогов не влечет конкретных вредных последствий также и для лиц, финансируемых за счет бюджетных средств и средств внебюджетных фондов, в силу неосязаемости отдельно взятого деяния в рамках всего консолидированного бюджета государства.

Во-вторых, немаловажное значение имеет и пассивная роль одного из участников процесса – потерпевшего, которым является государство. Интересы его в процессе в одном лице представляются прокурором. Все это накладывает свой специфический отпечаток на процедуру доказывания и принятия решения. Отсутствие конкретного потерпевшего, который заявит о его нарушенных правах и тем самым запустит в действие процессуальный механизм уголовного производства, диктует необходимость того, что криминальные деяния в области

---

<sup>2</sup> См.: Кузнецова Н.Ф. Главные тенденции развития российского уголовного законодательства // Уголовное право в XXI веке: Материалы Международной научной конференции на юридическом факультете МГУ им. М.В. Ломоносова 31 мая-1июня 2001 г. М., 2002. С. 12.

налогообложения надо именно выявлять, при этом четко разграничивая преступные деяния и иные правонарушения, а порой и просто правомерные поступки налогоплательщиков.

Важнейшей задачей на этом этапе является правильная квалификация деяния. А подобное становится возможным лишь в ситуации, когда законодательно установлены и разъяснены все спорные моменты по вопросу применения уголовной ответственности за налоговые преступления. Такое положение дел выгодно не только участникам процесса, выступающим со стороны обвинения, но и самим налогоплательщикам. Предприниматели будут застрахованы от необоснованного вмешательства правоохранительных структур в дела их бизнеса, будет исключена практика так называемых «заказных» и «политических» дел. Все это, безусловно, положительно скажется на общей экономической и социально-политической ситуации в обществе.

Третьей особенностью налоговых преступлений является их тесная взаимосвязь с отраслевым законодательством. Уголовное законодательство может противостоять налоговой преступности только в едином комплексе со всей сферой налогового законодательства, а поэтому имеющиеся недостатки уголовно-правовой практики наглядно демонстрируют необходимость совершенствования в том числе и налогового законодательства.

**Цель и задачи исследования.** *Целью* настоящего исследования является научный анализ уголовно-правового конструирования и применения диспозиций статей о налоговых преступлениях. Для достижения названной цели автор взялся решить следующие *задачи*:

- определить круг преступлений, относящихся к группе налоговых;
- выработать дефиницию налогового преступления;
- раскрыть понятие и определить виды юридической техники;
- установить, какие компоненты образуют содержание юридической техники и каков их круг в уголовном праве;
- проанализировать отдельные компоненты техники конструирования диспозиций статей о налоговых преступлениях с целью выяснения видов уголовно-правовых конструкций и имеющихся дефектов при изложении нормативного материала;
- выработать научно обоснованные предложения и рекомендации по совершенствованию действующего уголовного законодательства в рамках предмета исследования;
- определить этапы применения уголовно-правовых норм в целом и норм о налоговых преступлениях в частности, для установления и анализа отдельных технических компонентов, используемых на каждом этапе;
- установить взаимосвязь диспозиций статей о налоговых преступлениях с общими положениями УК и налоговым законодательством;

- на основе собранного практического материала исследовать наиболее типичные правоприменительные ошибки, имеющие место при квалификации налоговых преступлений;
- выработать научно обоснованные предложения и рекомендации по устранению правоприменительных ошибок;
- на основе положений и принципов уголовного, налогового и гражданского законодательства выработать единые подходы по спорным вопросам применения уголовной ответственности за налоговые преступления.

**Объект и предмет исследования.** *Объектом* диссертационного исследования выступают техника построения и техника применения диспозиций статей о налоговых преступлениях. *Предметом* исследования являются диспозиции ст. 198 – 199<sup>2</sup> УК (в современной и ранее действовавших редакциях), практика их применения, положения Общей части УК, современное налоговое законодательство, а также практические материалы и статистические данные, касающиеся исследуемых в работе проблем.

**Теоретическая база исследования.** В процессе написания диссертации автором использовались труды отечественных и зарубежных авторов по философии, общей теории права, налоговому, уголовному и уголовно-процессуальному праву, криминологии, логике, лингвистике, истории. Сообразно поставленным задачам, особое внимание уделялось работам, посвященным проблемам юридической техники. К ученым, внесшим вклад в разработку и решение названных вопросов, относятся, в частности, С.С. Алексеев, В.К. Бабаев, В.М. Баранов, И. Бентам, Е.В. Благов, Я.М. Брайнин, Н.А. Власенко, А.В. Иванчин, Р. Иеринг, Д.А. Керимов, Л.Л. Кругликов, Т.В. Кленова, Н.Ф. Кузнецова, В.Н. Кудрявцев, П.И. Люблинский, А.С. Пиголкин, А.Н. Трайнин, Ю.А. Тихомиров, М.Д. Шаргородский, А.Ф. Черданцев. Немаловажной составляющей данного исследования являются работы, посвященные проблемам регламентации ответственности за налоговые преступления. К числу их авторов следует отнести таких ученых, как Б.В. Волженкин, Л.Д. Гаухман, Б.Д. Завидов, И.Э. Звечаровский, И.А. Клепицкий, Л.Л. Кругликов, А.П. Кузнецов, И.И. Кучеров, В.Д. Ларичев, Н.А. Лопашенко, М.В. Лушникова, И.Н. Соловьев, О.Г. Соловьев, И.В. Шишко, П.С. Яни и др. Без обращения к трудам этих и ряда других ученых была бы немыслима подготовка настоящего исследования.

**Нормативная база исследования.** В качестве *нормативной базы* исследования автором использованы Конституция РФ, отечественное и зарубежное уголовное законодательство, отечественное налоговое, гражданское, уголовно-процессуальное, бюджетное и иное законодательство.

**Эмпирическая основа исследования.** *Эмпирической основой* послужили материалы архивных уголовных дел, иные правоприменительные акты и ведомственные документы судов и правоохранительных органов Ярославской области и ряда других субъектов РФ за 2003 – 2007 г.г., обобщающие статистику

и практику по исследуемым вопросам. В общей сложности проведен анализ более 400 правоприменительных решений по статьям 198 – 199<sup>2</sup> УК РФ. При написании диссертации учтен также личный опыт работы автора в Управлении Федеральной службы налоговой полиции по Ярославской области и Управлении по налоговым преступлениям УВД Ярославской области.

**Методология и методика исследования.** В работе над диссертацией автор руководствовался общенаучным диалектическим методом познания, применяя на его основе частнонаучные методы: формально-логический, системно-структурный, сравнительного правоведения, историко-правовой, структурно-функциональный, статистический, а также социологические методы. Особую роль сыграл системно-структурный метод, основанный на обобщении и анализе нормативного материала различных отраслей права. Межотраслевой подход позволил автору разрешить многие проблемные вопросы в области применения норм о налоговых преступлениях.

**Научная новизна исследования.** До настоящего времени техника конструирования и применения диспозиций статей о налоговых преступлениях не была предметом самостоятельного диссертационного исследования. Несмотря на то, что попытки анализа законодательной регламентации ответственности за преступное уклонение от уплаты налоговых платежей в современной научной литературе достаточно распространены, комплексный анализ технической составляющей процесса законотворчества ни одним из авторов не проводился. Общетеоретическая литература по технике применения норм о налоговых преступлениях столь скупа, что данную тему можно без преувеличения назвать «белым пятном» в современной правовой науке. Таким образом, в самом характере исследованных вопросов – технике построения диспозиций норм о налоговых преступлениях и их применения – выразилась научная новизна подготовленной диссертации.

Специфика решаемых вопросов предопределила, как представляется, и новизну самого содержания работы. В частности, комплексному исследованию были подвергнуты технические средства, приемы и правила изложения диспозиций статей 198 – 199<sup>2</sup> УК, определен вид использованных законодателем конструкций, выявлены пробелы и иные дефекты при изложении нормативного материала, выдвинуты научно обоснованные предложения по совершенствованию оформления диспозиций, показана роль законодательной техники в построении отдельных статей уголовного законодательства. С новых концептуальных позиций рассмотрена в работе техника применения норм о налоговых преступлениях, что позволило автору разработать универсальные способы разрешения сложных практических задач.

*Научная новизна* подготовленной работы нашла непосредственное отражение в основных положениях, выносимых автором на защиту:

**1.** Под юридической техникой необходимо понимать совокупность средств, приемов и правил, используемых в процессе осуществления

юридической деятельности в целях обеспечения ее эффективности. Указанная техника включает три вида: правотворческую, правореализационную и правоприменительную техники. При этом составной частью последних двух видов является интерпретационная техника.

2. Налоговыми преступлениями являются преступные деяния, предусмотренные группой уголовно-правовых норм, обеспечивающих охрану общественных отношений, регулируемых налоговым законодательством, складывающихся между государством и налогоплательщиками по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов. Всякое уклонение от уплаты налогов можно условно разделить на две группы деяний, являющихся по своей сути разновидностями налогового обмана: в первом случае государственные органы вводятся в заблуждение относительно объема налоговой обязанности (ст. 198, 199 УК); во втором случае обман заключается в демонстрации невозможности исполнения этой обязанности (ст. 199<sup>2</sup> УК). Деяния, предусмотренные ст. 199<sup>1</sup> УК, в зависимости от способа совершения преступления могут относиться к любой из этих групп.

3. В целях совершенствования техники конструирования составов и техники их применения есть все основания ст. 198 и 199 УК изложить абстрактным способом (авторский вариант: «уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в крупном размере»). Данная редакция позволит применять ст. 198 УК к лицам, уклонившимся от уплаты налогов, по которым не предусмотрена обязанность представления в налоговый орган декларации и других документов, поведение которых достаточно общественно опасно, но сегодня уголовно ненаказуемо.

4. Любые акты уклонения от уплаты налогов, совершаемые в период трех финансовых лет подряд, квалифицируются по ст. 198 или 199 УК как единое преступление, вне зависимости от того, в какие налоговые периоды эти акты совершались.

5. При определении доли, указанной в примечаниях к ст. 198 и 199 УК, сумма налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, должна исчисляться по тем видам налогов и за те налоговые периоды, в которых имело место уклонение от их уплаты. Подлежащие уплате налоги складываются из суммы уплаченных и неуплаченных (в результате совершения преступления) налогов за соответствующие налоговые периоды.

6. Страховые взносы отвечают всем признакам сбора, а потому уклонение от их уплаты либо сокрытие имущества, за счет которого должна взыскиваться недоимка по такого рода неуплатам, должны оцениваться как налоговые преступления. Существующий пробел может быть устранен в результате изменения налогового законодательства, путем включения обязательных страховых взносов в состав налогов и сборов.

7. Вопреки позиции Пленума Верховного Суда РФ (п. 5 постановления № 64 от 28.12.2006 г.), не основанной на уголовном законе, уклонение от уплаты



налогов не по одной, а по нескольким организациям, при наличии «сквозного» умысла субъекта должно квалифицироваться как единое преступление по ст. 199 УК.

8. Для оптимизации техники построения диспозиции ст. 199<sup>1</sup> УК последнюю следует изложить в следующей редакции: «уклонение от исполнения обязанностей налогового агента, повлекшее непоступление в бюджет налогов и сборов в крупном размере». Необходимо исключить признак «личный интерес» из диспозиции статьи, что усовершенствует конструкцию состава преступления и технику применения нормы. При определении доли, указанной в примечании к ст. 199 УК, для квалификации деяния по ст. 199<sup>1</sup> УК, сумма платежей, подлежащих уплате налоговым агентом, должна исчисляться по тем видам налогов, которые исчислены, удержаны и уплачены в результате исполнения лицом обязанностей налогового агента за те налоговые периоды, в которых имело место нарушение.

9. Введение в 2003 г. ст. 199<sup>2</sup> УК РФ не привело к криминализации описываемых в ней деяний, поскольку до этого они квалифицировались как уклонение от уплаты налогов иным способом. Обрисовка субъекта преступления в диспозиции ст. 199<sup>2</sup> УК казуистичным способом технически неудачна, в связи с чем предлагается использовать в этих целях абстрактное понятие «лицо, уполномоченное распоряжаться средствами налогоплательщика».

10. Соккрытие денежных средств и имущества до применения к неплательщику мер принудительного взыскания недоимки с целью создания препятствий по ее взысканию должны квалифицироваться по ст. 199<sup>2</sup> УК.

11. При квалификации налоговых преступлений учитываются не формальные источники информации о хозяйственной деятельности налогоплательщика, а фактические обстоятельства, основанные на наличии у конкретного лица объектов налогообложения и определенного объема налоговых обязательств (в частности, в случаях применения так называемых «схем оптимизации налогообложения»).

**Теоретическая и практическая значимость исследования.**  
*Теоретическое значение* подготовленной диссертации состоит в том, что сформулированные в ней положения могут использоваться в ходе научной разработки проблем регламентации норм о налоговых преступлениях, касающихся существа содержания норм, внешнего оформления уголовно-правовых предписаний, механизма уголовно-правового регулирования, структуры диспозиции нормы, ее компонентов и т.д. Выводы диссертации могут быть использованы при разработке концепций применения норм уголовного права в целом и норм о налоговых преступлениях в частности.

*Практическое значение* диссертации проявляется в нескольких аспектах. Во-первых, и это главное, ее результаты могут быть использованы в процессе совершенствования статей о налоговых преступлениях: при конструировании составов преступлений и их отдельных признаков. Качество действующих норм о

налоговых преступлениях доказывает, что законодательные органы испытывают нужду в таких научных рекомендациях. Во-вторых, результаты рассмотрения проблем применения исследуемых норм (которые в период существования специального основания освобождения от ответственности за совершение налоговых преступлений практически не поддавались разрешению) могут быть использованы в практической деятельности. Наконец, содержащиеся в работе выводы и предложения окажутся полезными в учебном процессе: при проведении лекционных и практических занятий со студентами по уголовному праву и специализированным курсам.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения диссертации отражены автором в 12 научных публикациях (общим объемом более 10 п. л.), в том числе в трех изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ.

Результаты исследования докладывались и обсуждались на всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях. В частности, на: научно-практической конференции «Легализация денежных средств и преступления в сфере экономической деятельности» (Воронеж, 2006 г.), научно-практической конференции по Центральному федеральному округу РФ, посвященной проблемным вопросам применения норм о налоговых преступлениях (Ярославль, 2006 г.), научно-практических конференциях «Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения» (Ярославль, 2002, 2003, 2004 гг.) и четырех научных конференциях аспирантов и студентов Ярославского государственного университета (2004 – 2007 гг.).

Дипломная работа диссертанта «Уклонение от уплаты налогов. Уголовно-правовая характеристика и проблемы квалификации» (Ярославль, 2003. – 64 с.) рекомендована в качестве учебного пособия для студентов-юристов Ярославского государственного университета.

Многие результаты исследования внедрены в практическую деятельность подразделений УВД Ярославской области, занимающихся выявлением и расследованием налоговых преступлений.

**Объем и структура диссертации.** Диссертация выполнена в объеме, соответствующем требованиям Высшей Аттестационной комиссии России, и состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения и списка использованных источников.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во введении обосновываются актуальность и научная новизна избранной темы, определяются цель, задачи, объект и предмет исследования, его методологические основы, теоретическая и практическая значимость, формулируются положения, выносимые на защиту.

**Глава первая «Юридическая техника и налоговые преступления: общие положения»** состоит из трех параграфов.

**Параграф первый «Понятие юридической техники»** посвящен общим вопросам юридической техники. В нем рассмотрены исторические тенденции в научном осмыслении проблем юридической техники. Изучено существующее в настоящее время многообразие взглядов на искомое понятие, которое условно разделено на группы по широте содержания и охвату деятельности. На основе определения качественной составляющей понятия «юридическая техника» (что конкретно подлежит исследованию) и его количественными характеристиками (границами исследования) выработана собственная позиция. Подвергнута критике позиция авторов, отождествляющих законодательную и юридическую технику, поскольку последняя, как категория более широкая по предмету, имеет отношение и к правотворчеству, и к интерпретационной практике, и к правоприменительной деятельности. Следовательно, в случаях, когда речь ведется о технике правоприменения, о толковании, а равно и о выработке любых нормативно-правовых актов, точнее оперировать выражением “юридическая техника”.

Отмечено, что в ряде современных публикаций имеют место попытки критики выражения «юридическая техника», как неадекватно отражающего действительное его содержание, причем замечания авторов касаются прежде всего термина «техника». В работе приводятся доводы о том, что замена одного термина другим («техника» на «технология») мало способствует познанию существа анализируемого явления, тем более что истари оно именовалось именно юридической техникой. Равным образом представляется малоэффективной попытка внедрения в учение о юридической технике понятия «тактики» как совокупности приемов.

В контексте исследования общих проблем рассмотрен вопрос о компонентах юридической техники. На основе анализа всего многообразия проявлений юридической техники сделан вывод о том, что в ее содержании наличествуют три вида компонентов: средства, приемы и правила. Определено значение юридической техники как фактора эффективности юридической деятельности.

На основе исследования общих вопросов, касающихся понятия юридической техники, выработана его дефиниция: *под юридической техникой необходимо понимать совокупность средств, приемов и правил, используемых в процессе осуществления юридической деятельности в целях обеспечения ее эффективности.*

**В параграфе втором «Виды юридической техники»** рассматриваются существующие варианты ее классификации, основанные на различных подходах к понятию юридической техники, которые, по сути дела, и предопределяют разноголосицу в данном вопросе. Отмечается, что юридическая деятельность может быть разделена на два основных вида – в области создания права и в сфере

его действия. В свою очередь, последняя осуществляется в форме реализации права и правоприменения. Реализация права предусматривает самостоятельное участие субъектов в правоотношениях. Применение же права – деятельность уполномоченных государственных органов по разрешению юридических дел – имеет место в случае нарушения нормального хода реализации правовых норм. Выделяются три основных вида юридической техники: правотворческая, правореализационная и правоприменительная.

С критической стороны рассмотрены мнения некоторых авторов, относящих к отдельным видам технику систематизации и технику учета правовых актов, которые, по нашему мнению, не имеют самостоятельного значения. Приводятся аргументы в обоснование того, что учет правовых актов и их систематизация имеют цель *обеспечения* правотворческой, правореализационной и правоприменительной практики. Техника учета нормативных актов служит составляющей правотворческого процесса и правоприменительной практики. Кроме того, учет нормативных актов весьма условно может быть отнесен к *юридической* деятельности, искусство которой являет собой одноименную технику. Учет образуют технические в собственном смысле этого слова, нежели правовые, операции. То же самое отмечается и о систематизации законодательства в виде его инкорпорации, т.е. о подготовке и издании различного рода собраний и сборников нормативных актов, в результате чего содержание права не меняется. Иными словами, инкорпорация облегчает правотворчество и правоприменение, но к ним не относится, и так же, как и учет актов, выступает своего рода технической, а не правовой деятельностью. Приводятся доводы в пользу того, что некоторые виды систематизации являются особыми типами правотворчества. Так, консолидация выражается как в отмене устаревших актов и их частей, так и во внесении в них изменений, что, по общему признанию, характерно для правотворчества. Кодификация также есть правотворчество, в результате которого появляется на свет кодифицированный акт. Отмечается, что этот тип правотворчества наиболее характерен для уголовного права. Делается вывод о том, что выделять наряду с правотворческой техникой технику кодификации и технику консолидации права было бы логической ошибкой. Это не автономные виды, а лишь подвиды правотворческой техники.

Изучение правотворческой техники, как вида техники юридической, проводится на основе понятийного содержания данных юридических категорий, исследованию которых был посвящен первый параграф. На основе этих исследований делается вывод о том, что в законодательную технику не входят организационно-процедурные правила нормотворчества. Формирование же существа правового решения также лежит за ее рамками и относится к технике формирования государственной воли.

Рассмотрение содержания правоприменительной техники производится на основе анализа трех основных стадий правоприменительного процесса: 1)

установление фактических обстоятельств дела; 2) установление юридических основ дела; 3) решение дела. В рамках применения права осуществляется его толкование, поэтому техника толкования является не самостоятельным видом юридической техники, как это иногда утверждается, а подвидом техники правоприменительной. Дело в том, что любое толкование преследует цель обеспечить правильное применение законов при рассмотрении конкретных дел.

В рамках проведенного исследования делается вывод о том, что деление юридической техники на виды должно базироваться на ее понятии. На основе этого выделяются три основных вида юридической техники: правотворческая, правореализационная и правоприменительная.

**В параграфе третьем «Понятие налогового преступления»** для полного уяснения исследуемого понятия разрешается ряд вопросов, касающихся: 1) его понятийного определения; 2) места в системе уголовно-правовых норм; 3) круга преступлений, объединенных этим термином.

Для достижения поставленной цели используется исследование объекта налоговых преступлений, *под которым понимаются отношения, складывающиеся между государством и налогоплательщиком по поводу исчисления и уплаты налогов.*

Поддержана позиция законодателя, включившего налоговые преступления в 22-ю главу УК. Кроме приводимых ранее в различных публикациях причин нецелесообразности перемещения их в главу 32 Кодекса, указано на одну из экономических функций налогов, позволяющей не только пополнить бюджет, но и устанавливать отношения равных возможностей для участников предпринимательской деятельности. В пользу этого мнения приведен и тот факт, что законодательства многих государств пошли по пути включения подобного рода преступлений именно в «экономические» главы уголовных законов.

Проанализирована полемика по поводу отнесения преступлений, предусмотренных теми или иными статьями УК, в разряд налоговых. Так, наряду с традиционно налоговыми преступлениями, предусмотренными ст. 198-199<sup>2</sup> УК, рассмотрены различные варианты дополнений этого перечня. На основе выявленных различий в объектах уголовно-правовой охраны, сделан вывод о невозможности отнесения деяний, предусмотренных ст. 194 УК, к разряду налоговых преступлений.

В итоге исследования по данному вопросу сформулирована дефиниция понятия «налоговое преступление». К таким преступлениям относятся *деяния, предусмотренные группой уголовно-правовых норм, обеспечивающих охрану общественных отношений, складывающихся между государством и налогоплательщиками по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов, регулируемых налоговым законодательством.*

**Глава вторая «Техника конструирования диспозиций статей 198 – 199<sup>2</sup> УК РФ»** посвящена техническим аспектам конструирования диспозиций

норм о налоговых преступлениях, характеризующим тип конструкций, использованных при изложении норм средств, приемов и правил.

**В параграфе первом «Общая характеристика техники конструирования диспозиций статей о налоговых преступлениях»** исследуется понятие диспозиции статьи, как объекта исследования, которая содержит описание преступного деяния, за которое уголовным законом предусмотрено соответствующее наказание. Рассматриваются существующие в уголовном праве виды диспозиций. Обращается внимание на то, что при изложении норм о налоговых преступлениях законодателем широко использован бланкетный прием - как способ экономии материала, используемый при его внешнем оформлении. Приводятся примеры задеирования казуистического приема при изложении диспозиций статей о налоговых преступлениях, указанная практика подвергается критике, как не всегда оправданная.

В ходе исследования анализируются различные языковые средства, задействованные при изложении диспозиций статей. Приводятся примеры удачного использования языковых единиц, таких, например, как термин «уклонение», который не только свидетельствует о реальности возникновения какого-либо факта, но и об осведомленности лица претерпеть последствия совершения этого факта. Для того, чтобы уклониться от уплаты налогов, необходимо быть осведомленным относительно имеющихся обязательств и, соответственно, предпринять меры к избежанию их выполнения.

Как один из наиболее значимых с технической точки зрения, рассматривается вопрос о типе конструкции состава. В этой связи критикуется преобладающая в настоящее время точка зрения о том, что налоговые преступления относятся к деяниям с материальным составом. *Исходя из анализа приемов и средств, которые использовал законодатель при изложении норм о налоговых преступлениях, делается вывод о конструировании их по типу формальных составов.*

Рассматривается вопрос о целесообразности и эффективности использования примечаний при изложении нормативного материала на примере статей о налоговых преступлениях. Делается вывод о допустимости использования данного приема с целью оптимизации изложения нормативного материала. В то же время отмечаются моменты нерационального использования примечаний в случае с налоговыми преступлениями.

**Во втором параграфе «Техника конструирования «классических» составов налоговых преступлений (ст. 198, 199 УК РФ)»** определяется круг технических компонентов законотворчества, использованных при изложении составов преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК. Большое внимание уделяется языковым средствам. Сравнивая диспозиции норм, предусмотренных ст. 198 и 199 УК, отмечается, что законодатель пошел по пути их унификации и изложил эти составы в сходной редакции. Подчеркивается нецелесообразность разделения указанных деяний на два самостоятельных состава в зависимости от

организационно-правовой формы ведения предпринимательской деятельности. Критикуется позиция Пленума Верховного Суда, запрещающая квалифицировать как единое преступление деяния лиц, совершающих уклонение от уплаты налогов по двум или более организациям.

В третьем параграфе «Техника конструирования новых составов налоговых преступлений (ст. 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК РФ)» проводится исследование диспозиций ст. 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК в контексте использованных законодателем технических средств, приемов и правил.

Предваряя анализ компонентов, задействованных при изложении ст. 199<sup>1</sup> УК, приводятся историко-социальные предпосылки появления и существования в отечественном праве института налогово-агентских отношений. Особое место уделяется исследованию специфической налоговой терминологии. Отмечается, что лексический материал неэффективно использован при изложении диспозиции ст. 199<sup>1</sup> УК, имеют место элементы дублирования. Подчеркивается, что состав данного преступления имеет двойственную природу и регламентирует различные по своей сути деяния, одни из которых по своей правовой сущности близки к классическим налоговым преступлениям, другие скорее напоминают деяния, предусмотренные ст. 199<sup>2</sup> УК. Отмечается, что среди действующих в УК предписаний, построенных по принципу «выгода одним, вред другим», ст. 199<sup>1</sup> имеет самую узкую область применения, где обязательный признак – выгода – должна носить исключительно личный характер, а обязательный признак – вред (ущерб) – не только определенный характер, но и конкретный размер. Отдельно рассмотрен вопрос об обоснованности включения в состав признаков преступления такого понятия, как *личный интерес*. На основе системного исследования сделан вывод о том, что исключение признака «личного интереса» из диспозиции ст. 199<sup>1</sup> УК приведет к логическому упорядочению данной нормы, позволит установить равные пределы уголовной ответственности для лиц, посягающих на охраняемые ею общественные отношения.

В ходе анализа ст. 199<sup>2</sup> УК отмечено, что при изложении диспозиции, предусматривающей ответственность за уклонение от уплаты недоимки, законодатель сконструировал совершенно другой состав, затрагивающий отдельную сферу налоговых отношений, применив принципиально новые средства и приемы законодательной техники. Подчеркнуто, что в отличие от традиционных налоговых преступлений (ст. 198 и 199 УК) исследуемую диспозицию законодатель изложил с применением абстрактного приема, что выглядит более предпочтительно. Отмечается понятийная неопределенность термина «сокрытие», как фактора, отрицательно повлиявшего на качество изложения нормативного материала. Предпринята попытка объединить всех субъектов, перечисленных в ст. 199<sup>2</sup> УК, родовым понятием «лицо, уполномоченное распоряжаться средствами налогоплательщика».

Глава третья «Техника применения диспозиций статей о налоговых

**преступлениях»** посвящена вопросам применения норм о налоговых преступлениях.

В параграфе первом **«Общая характеристика техники применения уголовного права»** раскрывается содержание понятия «применение уголовно-правовой нормы» и определяется его место в системе способов реализации уголовного права. Соотнесены содержания понятий «применение нормы» и «квалификация преступления», последнее, как менее емкое, является только одной из возможных форм применения правовой нормы. Определены этапы применения уголовно-правовых норм в целом и норм о налоговых преступлениях в частности, установлены и проанализированы отдельные технические компоненты, используемые на каждом этапе. Отмечено, что с позиции уголовного права толкование является основной (ключевой) составляющей применения, так как иные стадии применения с точки зрения содержания относятся главным образом к другим отраслям права или знания: доказыванию, криминалистике, теории оперативно-розыскной деятельности, уголовному процессу и т.д. В заключение параграфа подчеркивается тесная связь правоприменительной и законодательной техники. Проблемы законодательной регламентации норм существенно влияют на качество их применения и могут быть в полной мере разрешены либо в ходе реформирования уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за налоговые преступления, либо путем подробного толкования неоднозначных положений закона Пленумом Верховного Суда РФ.

Во втором параграфе **«Техника применения положений Общей части УК при квалификации налоговых преступлений»** изучаются наиболее типичные проблемы применения общих положений УК применительно к налоговым преступлениям, в числе которых стоит и вопрос действия уголовного закона во времени. Действие во времени бланкетных норм традиционно на практике вызывает множество трудностей. Нормы, предусматривающие уголовную ответственность за нарушение налогового законодательства, не являются исключением, осложняя процесс применения нестабильностью не столько уголовного, сколько самого налогового законодательства. В связи с этим, разрешая вопрос о действии статей 198 – 199<sup>2</sup> УК во времени, в первую очередь рекомендуется осуществить выбор применяемой уголовно-правовой нормы, а во вторую – нормы налогового законодательства. На основе анализа механизма сокрытия денежных средств и имущества от принудительного взыскания обосновывается вывод о том, что деяния, предусмотренные ст. 199<sup>2</sup> УК РФ, являются разновидностью уклонения от уплаты налогов и выделение подобных деяний в самостоятельный состав не свидетельствует об их декриминализацией. Затрагиваются вопросы момента окончания налоговых преступлений; высказаны предложения по определению момента окончания преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК, сроком подачи налоговой декларации за тот



налоговый период, в котором совершен последний из актов уклонения от уплаты налогов.

В параграфе подробно освещены точки зрения авторитетных специалистов по вопросам применимости уголовно-правовых норм к деяниям в связи с изменением отраслевого законодательства. Среди прочих рассматривается и случай с налоговыми преступлениями. Подводя итоги этой части исследования, делается вывод о том, что при применении норм о налоговых преступлениях следует обращаться к налоговому законодательству, действовавшему в момент совершения преступного деяния, независимо от того, изменялось ли налоговое законодательство впоследствии, за исключением случаев, когда новому закону придана обратная сила.

Раскрывается уголовно-правовое значение места совершения налогового преступления и основные технические правила его определения. Очертив территорию совершения преступления, правоприменитель решает не только процессуальную задачу установления места производства предварительного расследования, но и затрагивает материальную сторону вопроса, от которой зависит объем налоговой обязанности субъекта и квалификация деяния в связи с фактом нарушения этой обязанности.

На основе анализа правоприменительных решений по делам налоговой направленности подробно исследованы институты «добровольного отказа от совершения преступления» и «крайней необходимости».

В третьем, заключительном параграфе **«Техника применения статей Особенной части УК при квалификации налоговых преступлений»** предпринята попытка поиска универсальных технических приемов и правил квалификации отдельных признаков составов преступлений, предусмотренных ст. 198 - 199<sup>2</sup> УК. Традиционно большинство признаков относится к объективной стороне преступления, среди них особое место занимает способ совершения преступления. На основе анализа изложенных в диспозициях ст. 198 и 199 УК способов совершения преступлений делается вывод о том, что любые действия по непредставлению необходимых документов либо внесению заведомо ложных сведений в эти документы с неизбежностью приведут к недостоверности сведений, указанных в самой декларации.

Рассматриваются вопросы использования такого технического компонента, как презумпции. Для налоговых преступлений наиболее актуальными являются презумпция достоверности сведений, указанных в декларации, и презумпция добросовестности налогоплательщика. Эти презумпции законодательно не установлены, а выработаны в ходе применения норм о налоговых преступлениях на основе общеправовых принципов. Исследуются правовые последствия существования презумпций. Так, например, презумпция достоверности сведений, указанных в декларации, исключает действия по непредставлению документов и внесению в документы заведомо ложных сведений из перечня

самостоятельных способов совершения преступлений, предусмотренных ст.198 и 199 УК. В рамках существования презумпции добросовестности налогоплательщика в параграфе затрагиваются так называемые вопросы «оптимизации» налогообложения. Предпринимается попытка разграничения законной оптимизации и криминальной неуплаты налогов. В качестве критерия разграничения предлагается при применении норм о налоговых преступлениях руководствоваться не формальными источниками информации о хозяйственной деятельности, а фактическими обстоятельствами, основанными на наличии у конкретного лица объектов налогообложения и определенного объема налоговых обязательств.

В работе подробно освещены различные точки зрения по вопросу отнесения налоговых преступлений к категории продолжаемых, поскольку в зависимости от путей решения данной проблемы определяются не только временные пределы совершения преступления, но и вопросы множественности преступлений, а также соответствия конкретного деяния критериям совершенного в крупном и особо крупном размере. К аргументам, ранее изложенным в научной литературе, приведены и собственные, доказывающие, что налоговые преступления носят именно продолжаемый характер.

Рассмотрены вопросы соответствия времени совершения налогового преступления и длительности определенного налогового периода. Подвергнута критике позиция некоторых авторов, дробящих акты уклонения по налоговым периодам. На практических примерах доказана абсурдность данного подхода. Приведены доводы в пользу того, что любые умышленные акты уклонения от уплаты налогов, совершаемые в период трех последовательных финансовых лет, образуют состав единого налогового преступления, вне зависимости от того, в какие налоговые периоды они совершались.

В контексте исследования диспозиции ст. 199<sup>2</sup> УК рассмотрены проблемы определения времени совершения преступления. Подробно аргументировано мнение о том, что вне зависимости от того, в какой период совершены действия по сокрытию денежных средств и имущества, в случае, если их целью было создание препятствий по взысканию недоимки по налогам и сборам, такие действия, при наличии прочих признаков, обозначенных в диспозиции статьи, образуют состав преступления, предусмотренного ст. 199<sup>2</sup> УК.

В параграфе также освещены специфические вопросы субъекта налоговых преступлений и их субъективной стороны.

В **Заключении** кратко излагаются основные выводы диссертационного исследования и формулируются предложения по совершенствованию уголовного законодательства.

**По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:**

Научные статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК

Министерства образования и науки РФ:

1. *Соловьев О.Г., Румянцева Е.В.* Действие уголовного закона во времени и проблемы квалификации воспрепятствования принудительному взысканию налогов или сборов (ст.199<sup>2</sup> УК РФ) / Е.В. Румянцева // Уголовное право. - М. - 2007. - № 2. - С. 68 – 71. (0,5 печ.л.).

2. *Румянцева Е.В.* К вопросу о видах юридической техники / Е.В. Румянцева // Научная жизнь. - М. - 2007. - №1. - С. 138 -144. (0,85 печ.л.).

3. *Соловьев О.Г., Румянцева Е.В.* О понятии налогового преступления / Е.В. Румянцева // Вестник развития науки и образования. – М. - 2006. - № 6. - С. 83 – 88. (0,87 печ.л.).

Работы, опубликованные в иных изданиях:

4. *Румянцева Е.В.* Уклонение от уплаты налогов (ст. 199 УК РФ): Уголовно-правовая характеристика и проблемы квалификации: Текст лекций. / Е.В. Румянцева - Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 2003. - 79 с. (4,7 печ. л.).

5. *Румянцева Е.В., Жандарев А.В.* Преступления в сфере несостоятельности: уголовно-правовая характеристика / Е.В. Румянцева // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения: Материалы третьей научно-практ. конф. / Отв. ред. Л.Л. Кругликов. - Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 2004. - С. 64 - 72. (0,4 печ. л.).

6. *Соловьев О.Г., Румянцева Е.В.* Проблемы квалификации налоговых преступлений / Е.В. Румянцева // Актуальные вопросы дифференциации ответственности и законодательной техники в уголовном праве и процессе: Сб. науч. ст. - Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 2004. - С. 48 – 56. (0,4 печ.л.).

7. *Соловьев О.Г., Румянцева Е.В.* К вопросу о законодательной регламентации квалифицирующих обстоятельств в составах налоговых преступлений / Е.В. Румянцева // Актуальные вопросы дифференциации ответственности и законодательной техники в уголовном праве и процессе: Сб. науч. ст. - Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 2004. - С. 53 – 58. (0,4 печ. л.).

8. *Румянцева Е.В.* Некоторые проблемы квалификации налоговых преступлений (ст.198-199<sup>2</sup> УК) / Е.В. Румянцева // Налоговые и иные экономические преступления: Сб. науч. статей. Вып. 6 / Под. ред. Л.Л. Кругликова. - Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 2005. - С. 83 – 91. (0,4 печ. л.).

9. *Румянцева Е.В.* Использование языковых средств при конструировании диспозиций статей о налоговых преступлениях / Е.В. Румянцева // Юридические записки молодых ученых и аспирантов ЯрГУ: Сб. ст. Вып. 6. - Ярославль, 2006. - С. 64-65. (0,1 печ. л.).

10. *Румянцева Е.В.* Место налоговых преступлений в системе уголовного права / Е.В. Румянцева // Современные тенденции развития механизма налоговых

расследований: Сб. науч. трудов. – М.: АЭБ МВД России, 2006. - С. 132 - 143. (0,56 печ.л.).

11. *Румянцева Е.В.* Налоговые преступления и их место в системе уголовного права / Е.В. Румянцева // Совершенствование механизма реализации права как основа экономического развития общества: Сборник материалов конференции. - М.: Московская финансово-промышленная академия, 2006. - С. 41- 44. (0,4 печ.л.).

12. *Соловьев О.Г., Румянцева Е.В.* О понятии личного интереса как признака состава неисполнения обязанностей налогового агента / Е.В. Румянцева // Проблемы совершенствования юридической техники и дифференциации ответственности в уголовном праве и процессе: Сб. науч. ст. Выпуск 2. - Ярославль: Яросл. гос. ун-т, 2007. - С. 132-140. (0,4 печ. л.).